

**A. I. Nº** - 206891.0028/13-3  
**AUTUADO** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA  
SILVA  
**ORIGEM** IFEP COMÉRCIO  
**INRTERNET** - 27.02.2014

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº .0031-04/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS NÃO FABRICANTES. **b)** TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ORIUNDOS DE ESTABELECIMENTO FABRICANTE. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como base de cálculo: quando oriundas de estabelecimento não fabricante, o valor da entrada mais recente (art. 13, §4º, I, da LC 87/96); quando proveniente de estabelecimento fabricante, o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto, qual seja, o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (art. 13, II, LC 87/96). Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 06/08/13, para exigir ICMS no valor de R\$546.453,85, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 1- Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2008. Foi lançado imposto no valor de R\$428.979,74, mais multa de 60%.

Na descrição dos fatos consta: *BASE DE CÁLCULO DO ICMS INFERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO §4º DO ART. 13 DA LC 87/96 (VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DAS MERCADORIAS) NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ORIUNDA DIRETA E EXCLUSIVAMENTE DOS ESTABELECIMENTOS ATACADISTADAS (CDs) – fls. Indicadas no índice – COM DESTINO AO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) LOCALIZADO NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRDAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO (MENOR QUE O PREVISTO EM LEI).* Também foi consignado que o fundamento desse item do lançamento está no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior à data da saída em transferência para este Estado, tendo, para tanto, sido retirados os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) referentes à operação da última entrada e foi incluído o ICMS à alíquota de origem, nas operações de transferência para a Bahia.

Infração 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar,

convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2008. Foi lançado imposto no valor de R\$ 117.474,11, mais multa de 60%.

Na descrição dos fatos consta: *BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, QUE FORAM TÃO-SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADO) PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO INCISO II DO §4º DO ART. 13 DA LC 87/96.* Também foi consignado que a exigência fiscal foi apurada com base em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, exceto as rubricas outros custos, depreciação e outras despesas.

O autuado apresenta defesa (fls. 98 a 117) e, após descrever a sua atividade empresarial e as infrações que lhe foram imputadas, preliminarmente argui a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2008, tendo em vista que foi cientificada da lavratura do Auto de Infração em 07/08/13. Explica que como o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, deve ser aplicada a regra do art. 150, § 4º, do CTN, cujo teor transcreveu. Para embasar sua tese, reproduz ementas de decisões do Superior Tribunal de Justiça – STF.

Sustenta que há erro na apuração do valor cobrado, em decorrência da utilização equivocada da alíquota interna. Apresenta uma planilha visando demonstrar que foi incorretamente aplicada a alíquota interna de 17% em lugar daquela cabível nas transferências interestaduais, de 7% ou 12%, previstas no artigo 93, §6º, I e II, do RICMS-BA/97. Frisa que esse equívoco resulta em expressivas diferenças de ICMS apurado e, por via de consequência, da respectiva multa. Diz que, em razão desse equívoco, não lhe é possível sequer conferir os cálculos realizados pela Fiscalização, pois a fundamentação e a descrição constantes da autuação não coincidem com os critérios utilizados, notadamente a alíquota aplicada. Salienta que os cálculos efetuados pelos autuantes geram insegurança, pois não se conhece exatamente os critérios da autuação, ensejando evidente violação ao princípio da estrita legalidade. Aduz que, caso este colegiado entenda que não há nulidade, ao menos sejam aplicadas as alíquotas interestaduais em lugar da interna.

Assegura que há equívoco na apuração da base de cálculo da entrada mais recente (infração 1), pois as operações de transferência interestadual são oriundas direta e exclusivamente dos seus estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição). Explica que a fiscalização elaborou o demonstrativo "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA", tendo como premissa os aspectos contidos no citado detalhamento de fls. 2 e 3, o que evidencia a necessidade do cancelamento do crédito tributário constituído no presente Auto de Infração.

Após transcrever o disposto no art. 13, I, §4º, I, da Lei Complementar 87/96, destaca que esse dispositivo prevê que a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Diz que, assim, fica clara a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, uma vez que os autuantes utilizaram critérios não previstos na legislação ao quantificar a exigência fiscal. Ressalta que a "*entrada mais recente da mercadoria*" é aquela entrada ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, podendo ter ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede a sua saída.

Frisa que os autuantes sequer se preocuparam em fazer um levantamento e uma apuração individualizada das operações que corresponderiam, efetivamente, às entradas mais recentes, bem como quais seriam os valores efetivos dessas operações, o que diz levar à constatação de que o crédito tributário não se reveste da liquidez e certeza necessárias. Sustenta que foi cerceado o seu direito de defesa, pois não é possível conhecer os critérios e metodologias adotados pela fiscalização, privando o defendente de qualquer controle sobre a composição da exigência que lhe foi feita. Registra que a "apuração do maior valor" das operações, tal como feito pela fiscalização, implica claro arbitramento fiscal, uma vez que esse valor médio jamais corresponderá ao valor efetivo das operações se analisadas individualmente. Afirma que não poderia ter sido efetuado o arbitramento previsto no artigo 148 do CTN, pois estão ausentes os requisitos indispensáveis para tanto. Para embasar seus argumentos, citou farta doutrina.

Referindo-se à infração 2, reproduz o disposto no inciso II do § 4º do artigo 13 da LC nº 87/96 e, em seguida, afirma que a intenção do legislador federal ao fixar regras para formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais foi de promover a repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal, de forma que sempre que houvesse recolhimento a menor (base de cálculo abaixo do custo) pelo estabelecimento remetente, a diferença seria recolhida ao Estado de destino na posterior venda da mercadoria, com efetivo comprometimento na arrecadação da unidade federada de origem.

Diz que os componentes que considerou na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência estão em conformidade com a legislação que regula tais operações, pois estão ligados diretamente ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, sendo os componentes indispensáveis à viabilidade da sua atividade-fim. Menciona que todos os custos, dada a sua imprescindibilidade, devem ser entendidos como insumos, e considerados, como integrantes do preço para a transferência das mercadorias, o que justifica a apropriação do crédito correspondente quando da entrada das mercadorias transferidas de outros Estados.

Cita doutrina acerca do conceito de insumo e, em seguida, afirma que a fiscalização se equivocou ao expurgar elementos computados pelo autuado, em especial energia e combustível, os quais em sua essência são verdadeira matéria-prima. Menciona que o combustível e a energia são empregados em máquinas, equipamentos e instrumentos utilizados no seu estabelecimento, portanto, configuram elementos indispensáveis ao seu processo de comercialização e produção. Quanto à depreciação, explica que o ativo objeto de depreciação é também imprescindível para o efetivo desenvolvimento da sua atividade fabril e comercial e, portanto, essencialmente integrante do custo das mercadorias, gerando direito à manutenção do seu crédito. Aduz que esses bens têm importante função no seu processo produtivo e comercial, a ponto de não se vislumbrar um negócio sem esse tipo de recurso. Faz alusão ao disposto no art. 59 do Código Civil Brasileiro, que diz que o acessório segue o principal, sendo que o mesmo ocorre com os valores a título de amortização.

Diz que se incluem no conceito de outras despesas os gastos como bens diretamente relacionados ao seu produto final, consumidos diretamente no processo de desenvolvimento comercial e, portanto, imprescindíveis à elaboração e comercialização dos produtos.

Destaca que a base de cálculo adotada encontra-se em estrita observância ao previsto ao que determina a Fiscalização do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, Estado de origem de alguns dos estabelecimentos remetentes das mercadorias. Transcreve essa referida Decisão Normativa.

Sustenta que todos os componentes considerados pelo defendente integram a base de cálculo das mercadorias para fins de transferência interestadual, gerando direito ao crédito do imposto destacado, devendo-se cancelar o Auto de Infração guereado para que nada lhe seja exigido a esse respeito.

Realça que por ausência de informações que atestem com segurança a origem dos valores expurgados da base de cálculo, o que demonstra a nulidade da peça acusatória, o defendente não conseguiu identificar, de forma precisa, o que seriam os valores glosados a títulos de outros custos, depreciação e outras despesas. Diz que, à luz do disposto no art. 13, I, §4º, da LC 87/96, os “outros custos”, “depreciação” e “outras despesas” integram a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Ressalta que não pode a legislação estadual criar restrições à não cumulatividade do ICMS, devendo se curvar à lei complementar em razão da própria hierarquia das leis. Menciona que a Constituição Federal esgotou a equação da não cumulatividade, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infraconstitucional. Discorre sobre o conceito de crédito financeiro. Para embasar seu argumento, reproduz farta doutrina.

Levanta a questão sobre a impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade, sob o argumento de que o Decreto-lei nº 834/69 estabelece, em seu art. 2º, que fica vedada a aplicação de qualquer penalidade por diferença de imposto incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem, como é o caso dos autos. Reproduz o art. 2º, §3º, desse citado Decreto-lei.

Insurge-se contra a multa aplicada de 60%, pois a norma acima mencionada, tal como ocorreu com o Código Tributário Nacional – CTN, foi recepcionada pela Constituição Federal, em razão da total compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional estabelecida, configurando-se a regra contida no art. 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Ao finalizar, solicita que seja acolhida a decadência arguida e que seja declarada a nulidade do Auto de Infração. Alternativamente pede que seja recalculada a autuação, retificando as alíquotas. Requer o cancelamento do Auto de Infração ou, alternativamente, excluída a multa, nos termos do art. 2º do Decreto-lei nº 834/69.

Na informação fiscal, fls. 134 a 196, os autuantes explicam que o objetivo da ação fiscal foi identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia.

Asseveram que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e incumbe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, que o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Explicam que, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar 87/96, no art. 13, §4º, “a”, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (inciso II). Ressaltam que a Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, I e II, assim como o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, no seu art. 56, V, “a” e “b”, repetem literalmente o que consta na Lei Complementar 87/96.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no dispositivo citado, no sentido de não destacar ICMS a mais nas transferências de mercadorias e recolher na origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, sempre pagará o mesmo valor do imposto. Sublinham a importância deste fato, pois se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o fisco tenderá a utilizar meios para exigir o imposto que lhe pertence. Neste sentido, examinam qual é a correta partilha do ICMS entre os Estados e Distrito Federal nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Repetem informações constantes do corpo do Auto de Infração: a) que o trabalho verifica a base de cálculo nas transferências interestaduais de centros de distribuição (infração 1), bem como de fábricas (infração 2), para o autuado; b) que a auditoria baseou-se nos arquivos eletrônicos SINTEGRA da empresa; c) que utilizaram como fundamento para a lavratura da infração 1 o disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde a data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a Bahia; d) transcrevem ementa da 1ª CJF deste CONSEF em que se confirma que nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que recebidas anteriormente de fábricas, deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, I, §4º da LC 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias; e) que retiraram o valor do ICMS

referente às operações de entradas nos centros atacadistas remetentes e incluíram novo valor do ICMS utilizando alíquota interestadual conforme a origem; f) que a base de cálculo, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I; g) que, assim, o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e, conseqüentemente, destaque e utilização a maior do crédito a que o autuado tem direito.

Com relação à infração 2, afirmam: a) que utilizaram como fundamento para a lavratura o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, isto é, o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento; b) que, para tanto, expurgaram os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, frete, etc.; c) que a autuação baseou-se na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, onde, constando determinado por: matéria-prima, material de embalagem, mão de obra, outros custos, depreciação e outras despesas, consideraram apenas para a determinação da base de cálculo o somatório de “matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra”, expurgando-se os valores relativos às demais rubricas; d) ao somatório do custo correto incluíram o valor correto do ICMS calculado com a alíquota interestadual conforme a origem; e) transcrevem ementas do CONSEF, do TJ-BA, STJ e STF.

Ressaltam que em nenhum momento os cálculos foram contestados e que as preliminares de decadência e de nulidade não devem ser acolhidas. Quanto à preliminar de decadência, dizem que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 107-A, do COTEB.

No que tange à suposta aplicação da alíquota interna, afirmam que a autuação está respaldada em créditos registrados na DMA e nos livros Registro de Entrada e de Apuração de ICMS, crédito este que foi registrado ou tomado pelo autuado ao utilizar a alíquota da unidade de origem, conforme demonstrativos que embasam a autuação. Para certificação dessa assertiva, frisam que basta verificar os itens de DÉBITO consignados no demonstrativo de fls. 8 e 9, que são os registrados no demonstrativo de fls. 10/11, combinado com fls. 16 a 46, sob o título de ESTORNO ICMS.

Com relação à alegada impossibilidade jurídica de aplicação das multas, dizem que foi dada ao autuado a mais ampla possibilidade de defesa e que as penas possuem previsão no RICMS-BA.

Quanto ao alegado equívoco na apuração do valor da entrada mais recente das mercadorias, reproduzem informação constante no Auto de Infração indicando a forma em que procederam. Aduzem que a base de cálculo é igual ao valor da entrada mais recente, sendo que esse valor está registrado como o da última entrada no estabelecimento. Afirmam que, quando foi detectada mais de uma entrada na mesma data, foi adotado o maior valor, por ser mais benéfico ao autuado, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Dizem que quando ocorre transferência anterior do produto de uma filial para outra com alíquota de 12% (por exemplo, de SC para SP), de acordo com princípios da contabilidade, na unidade de destino deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto para encontrar o valor sem imposto a ser contabilizado como valor da entrada mais recente da mercadoria. Assim, na operação posterior (transferência de SP para BA), o autuado teria que transferir a mercadoria utilizando o valor referente à última entrada, com inclusão da alíquota de destino SP/BA, que é 7%, com o que asseveram que o valor que apuraram na auditoria seria o valor correto que o autuado deveria ter empregado nas operações de transferência objeto da autuação. Para embasar sua tese, transcrevem trecho de pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamento Contábil, decisões deste CONSEF, da Instrução Normativa da Superintendência de Administração Tributária do Estado da Bahia e de dispositivos legais.

Quanto à infração 2, discorrem sobre o papel da lei complementar no campo do ICMS e, em seguida, destacam, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Esclarecem que o frete contratado com cláusula CIF não se aplica às transferências, pois não constituir um elemento do custo de produção, mas sim uma despesa operacional.

Transcrevem ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Transcrevem também, parte do artigo publicado em <http://www/jus2uol.com.br> e também do professor Alexandre Freitas, nos quais se fundamentaram que houve clara intenção do legislador de eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação à base de cálculo nas operações interestaduais de transferências realizadas pelo estabelecimento do mesmo titular, evitando que cada ente federativo estabelecesse normas para regular a matéria a sabor dos seus interesses.

No que tange à interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem farta doutrina, para demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão de obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Ressaltam que energia elétrica e combustível, também não podem ser enquadrados no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, de acordo com a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, conforme transcreveu, “uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto”.

Chamam a atenção que o STJ, em diversos julgamentos reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência de que “energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de ‘bens de uso e consumo’”, conforme AgRg RE 731885/PR; REsp 518656/RS; AgRg AG 623105/RJ e AgRg RE 826689/RJ.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe à legislação estadual interpretar de outra forma.

Destacam que a legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, I a IV do RICMS-MG) e DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo contêm impropriedades em relação à regra estabelecida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, ao ampliarem a inserção de outros elementos de custo na base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, que o não estabelecido na mencionada LC.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 01794/00; CJF 409-03; 210-11/04 e CJF 0340-11/06; AC 93/2001 do Conselho de Contribuintes do Estado do Paraná; resposta a Consulta nº 85/2000 da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais e do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007), nas quais manifestaram o entendimento de que a base de cálculo a ser adotada nas transferências interestaduais para o mesmo contribuinte localizado em outro Estado é a prevista na LC nº 87/96 (art. 13, §4º, II).

Voltam a reproduzir o inteiro teor da Instrução Normativa 52/2013 da Superintendência da Administração Tributária do Estado da Bahia. Citam doutrina e, em seguida, afirmam que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 conduz à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas na presente ação fiscal.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Preliminarmente, o autuado suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2008, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, já que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Respeitosamente divirjo da tese defendida pelo autuado, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”*. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar *“do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”* (art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, em consequência, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteado na defesa.

Para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2008, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/13 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 06/08/13, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 07/08/13. Dessa forma, fica claro que não houve a alegada decadência.

Foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi equivocadamente utilizada a alíquota interna de 17% no lugar da alíquota interestadual de 7% ou de 12%. Diz que esse fato cerceou o direito de defesa do contribuinte.

Conforme foi bem explicado na informação fiscal, o imposto que está sendo exigido foi apurado corretamente conforme os demonstrativos de fls. 16 a 46, tudo conforme a alíquota interestadual cabível, não tendo sido aplicada a alíquota interna de 17%. Ao transportar os débitos apurados nesses demonstrativos para o corpo do Auto de Infração (fls. 8 e 9), os débitos corretamente apurados foram mantidos, porém, por exigência técnica do sistema automatizado emissor do Auto de Infração, consta nos demonstrativos de fls. 8/9 e 10/11 a alíquota de 17%. Dessa forma, ultrapasso essa preliminar de nulidade, pois não ocorreu o erro indicado na defesa e, em consequência, não houve o cerceamento de defesa.

Foi suscitada a nulidade da autuação, sob o argumento de que a multa indicada na autuação não poderia ter sido aplicada em decorrência do previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69.

A tese defensiva atinente à aplicação do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 834/69, não pode ser acatada, tendo em vista que, ao teor do disposto nos artigos 146 e 155 da CF/88, foi delegada à lei complementar a funções de fixar a base de cálculo do ICMS e de estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária, especialmente quanto a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Por sua vez a LC 87/96 no seu art. 13, §4º, II, estabelece como a base de cálculo deve ser apurada nas transferências interestaduais. Ao proceder de forma diversa da prevista, fica caracterizada uma infração à legislação tributária vinculada à obrigação principal, cujo descumprimento acarreta a imposição da pena prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Trata a infração 1 de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias, sendo que esses estabelecimentos estão localizados em outras unidades da Federação, e as mercadorias foram destinadas à filial baiana.

A Lei Complementar 87/96, ao tratar das transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, no seu art. 13, §4º, I, assim dispõe:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*[...]*

*§4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, I, ao dispor sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, assim prevê:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*[...]*

*§7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:*

*I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou*

*II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.*

Conforme se depreende da leitura desses dois dispositivos legais acima transcritos, nas transferências tratadas na infração 1, a base de cálculo do imposto é, em síntese, o valor correspondente à entrada mais recente.

Em sua defesa, o autuado afirma que os autuantes deveriam demonstrar a natureza das diferenças apuradas, permitindo, assim, o exercício do direito de defesa.

Esse argumento defensivo não procede, pois o “Demonstrativo da Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais – 2008” (fls. 16 a 28) e o “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – Art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 – Valor da Entrada Mais Recente – VEMR - 2008” (fls. 29 a 31), dos quais o autuado recebeu cópia, deixam clara a metodologia empregada na apuração do imposto exigido e a determinação do valor da entrada mais recente, permitindo, assim, a determinação do valor devido e o pleno exercício do direito de defesa.

Da análise do “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – Art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 – Valor da Entrada Mais Recente – VEMR - 2006”, constato que os



valores correspondentes à entrada mais recente, estão de acordo com o previsto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, e no art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96. Saliento que os autuantes tomaram o cuidado de não expurgar qualquer valor não previsto na legislação e, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, utilizaram o maior valor, beneficiando assim o autuado. Também favoreceu ao autuado a exclusão do ICMS referente à entrada no estabelecimento localizado em outro Estado, com a posterior inclusão do ICMS na operação de saída destinada ao Estado da Bahia. O autuado afirma que a base de cálculo utilizada nas transferências estava incorreta, porém não aponta qualquer equívoco nos dados dos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Dessa forma, não há como prosperar os argumentos defensivos atinentes à falta de liquidez e de certeza dos valores cobrados ou de cerceamento de defesa. Do mesmo modo, fica afastada a tese defensiva de que houve um arbitramento dos valores utilizados pelos autuantes. Ressalto que os autuantes anexaram ao processo e entregaram ao autuado CD-ROM, no qual consta cópia de todos os demonstrativos que integram o Auto de Infração (fls.12 e 13).

Afirma o defendente que é inconstitucional a limitação do direito ao crédito fiscal de ICMS imposta por legislação infraconstitucional. Frisa que este órgão julgador administrativo deve apreciar esse argumento trazido na defesa. Cita doutrina e jurisprudência para embasar sua tese.

Ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Dessa forma, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, não é este o foro adequado para apreciar os aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Utilizando os critérios previstos na legislação, ficou comprovado que o autuado efetivamente utilizou a mais crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas estabelecimentos que não foram por eles produzidas, conforme consta no Auto de Infração. Dessa forma, a Infração 1 subsiste integralmente.

Na infração 2, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas de estabelecimentos fabris pertencentes ao mesmo titular, tendo sido as mercadorias produzidas nesses estabelecimentos.

A questão em análise está centrada nas transferências de estabelecimentos situados em outras unidades da Federação para o estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção. A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Dessa forma, foi elaborado o demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2008” (fls. 32 a 46), no qual foi indicado o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgados da base de cálculo os valores relativos a “Depreciação”, “Outros Custos” e “Outras Despesas”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra). Apurando-se, assim, o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência da inclusão indevida desses citados valores na base de cálculo das transferências.

Partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e, portanto, foi correto o procedimento adotado pelos autuantes.

O autuado argumenta que o Estado da Bahia não poderia estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal. Todavia, esse argumento não pode ser acatado, pois o

direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação defensiva, reitero que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

A Constituição Federal, no seu art. 146, inc. III, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Da interpretação literal da regra estabelecida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, depreende-se que na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

*Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

[...]

*§4º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

[...]

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

O legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Esse posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um entendimento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, mão de obra, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento) já se encontra pacificamente firmada em reiteradas decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 01794/00; CJF 409-03; CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

No que tange aos créditos fiscais decorrentes de aquisição de energia elétrica e de combustíveis, não há reparo a fazer no procedimento fiscal, uma vez que tais despesas não integram o conceito de matéria-prima ou de material secundário.

A tese defensiva de que os valores expurgados constituíam insumos do seu processo produtivo e comercial não elide a infração, uma vez que os custos que integram a base de cálculo são apenas os expressamente listados na Lei Complementar 87/96.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto no estabelecimento remetente. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos depreciação, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Ressalto que os valores referentes às rubricas “Outros Custos” e “Outras Despesas”, consoante bem explicado na informação fiscal, foram obtidos de dados informados pelo próprio contribuinte e, portanto, não há como prosperar a alegação defensiva de que a origem de tais valores era desconhecida.

Em face ao acima exposto, a infração 2 subsiste integralmente.

Por fim, saliento que o pedido para que a multa indicada na autuação seja excluída não pode ser acolhido, pois a multa indicada na autuação é a legalmente prevista para as irregularidades apuradas e a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal, como é o caso em tela, ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº**206891.0028/13-3**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$546.453,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2014.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA